

LA NORMALISATION DU CALCUL DES COUTS : UN DILEMME RECURRENT ?

Marc Nikitin

Université d'Orléans, Laboratoire Orléanais de Gestion
rue de Blois, BP 6739
45 067 Orléans Cedex 2
marc.nikitin@univ-orleans.fr

Dragoş Zelinschi

SKEMA Business School
av. Willy Brandt
59777 Euralille
dragoszelschi@yahoo.com

Béatrice Delouis

Résumé : Nous examinons ici des expériences variées de calcul uniforme des coûts, dans des secteurs et à des époques distinctes, et nous essayons de mettre en évidence les raisons de leur apparition, ainsi que leurs différences. Nous affirmons ici que pendant l'entre deux guerres les systèmes uniformes étaient destinés à réduire les conséquences négatives de la concurrence excessive ; au contraire, au cours des dix dernières années, une nouvelle version de calcul uniforme (plus précisément de calcul réglementé des coûts) est mise en place par l'Etat dans certains secteurs tels la santé, l'armée ou les télécommunications, pour créer ou renforcer la concurrence où le marché fait défaut. Par conséquent, nous considérons que les systèmes uniformes de calcul des coûts servent à réguler la concurrence.

Mots clés : calcul uniforme des coûts, concurrence

Abstract : In this paper, we consider various experiences of uniform costing, in different sectors and at different times, and try to account for their appearance and their differences. It is here argued that during the interwar period, uniform costing systems were dedicated to lower the tragic consequences of cutthroat competition; in the contrary, in the last decade, a new form of uniform costing (or ruled costing) is set up by the State in some sectors like healthcare, the Army suppliers or telecommunications, in order to create or reinforce competition where the market fails to provide a proper one. As a consequence, uniform costing systems are seen as competition regulators.

Keywords : uniform costing, competition

Introduction

La comptabilité financière diffère significativement de la comptabilité de gestion, car la première est complètement normalisée par des règles obligatoires, tels les IFRS ou les US GAAP, tandis que la seconde ne fait généralement pas l'objet de normalisations. En effet, il semble naturel que les entreprises puissent décider librement quel système de calcul des coûts elles mettent en place et utilisent. Cela n'est pas complètement vrai en réalité : des systèmes uniformes de calcul des coûts ont existé (et il y en a qui existent encore), quoiqu'ils n'aient jamais été comparables aux normes IFRS ou GAAP. D'une part les systèmes uniformes concernaient seulement quelques secteurs et d'autre part ils ont d'habitude été mis en place temporairement. Par ailleurs, tandis que la comptabilité financière se rapproche de plus en plus du « droit dur », les systèmes uniformes de calcul des coûts ont généralement été (et continuent à être) du « droit souple » ; ils ne sont pas obligatoires et une entreprise ne sera pas poursuivie en justice si elle ne respecte pas les recommandations de calcul des coûts en vigueur dans son secteur d'activité. La normalisation des méthodes comptables, dans sa période de gestation (à savoir avant la première guerre mondiale) concernait la comptabilité financière mais également la comptabilité de gestion. Les deux voies se sont séparées après 1950 : le calcul uniforme des coûts a progressivement (mais temporairement) disparu, tandis que la comptabilité financière a été normalisée presque partout au niveau national.

Dans cet article, nous examinons des expériences variées de calcul uniforme des coûts, dans des secteurs et à des époques distinctes, et nous essayons de mettre en évidence les raisons de leur apparition, ainsi que leurs différences. Nous affirmons ici que pendant l'entre-deux guerres les systèmes uniformes étaient destinés à réduire les conséquences négatives de la concurrence excessive ; au contraire, au cours des dix dernières années, une nouvelle version de calcul uniforme (plus précisément de calcul réglementé des coûts) est mise en place par l'Etat¹ dans certains secteurs tels la santé, l'armée ou les télécommunications, pour créer ou renforcer la concurrence où le marché fait défaut. Par conséquent, nous considérons que les systèmes uniformes de calcul des coûts servent à réguler la concurrence. Un argument dans ce sens est le fait que ces systèmes étaient absents pendant les trente glorieuses, lorsque la situation économique était calme et les marchés fonctionnaient bien.

Plusieurs définitions du calcul uniforme des coûts ont été données, et la suivante, fournie par la chambre de commerce des Etats-Unis dans les années 1940, semble adéquate pour la première période que nous étudions : « un ensemble de principes, et dans certains cas de méthodes comptables, qui, lorsqu'ils sont incorporés dans les systèmes comptables des entreprises d'un secteur industriels, conduisent les entreprises respectives à calculer des coûts qui deviennent comparables ». Pour la période plus récente, nous préférons de parler d'un calcul réglementé des coûts, puisqu'il ne concerne pas toujours un secteur tout entier.

Par conséquent, nous prenons en considération uniquement les systèmes uniformes dont les recommandations sont claires et précises. Nous n'analysons pas la normalisation *de facto* ou très « souple » qui peut résulter de la diffusion d'une méthode générique de calcul des coûts (telle l'ABC). Nous n'analysons pas non plus les règles de la comptabilité financière

¹ Ou certaines institutions publiques telles la CASB (Cost Accounting Standards Board) aux Etats-Unis.

avec un impact sur le calcul des coûts (valorisation des stocks par exemple), car nous considérons leur influence sur les méthodes de calcul comme négligeable.

Nous avons utilisé deux type de sources : pour la période qui précède 1950, le calcul uniforme des coûts a été largement étudié et nous avons exploité l'abondante littérature existante. Pour les dix dernières années, nous avons utilisé notamment des entretiens et des règlements officiels. Lorsque nous avons constaté qu'il y avait des opinions contradictoires sur un système uniforme de calcul des coûts, comme par exemple dans le secteur de la santé, nous avons tenté d'interviewer des acteurs représentatifs pour chaque courant.

1. La normalisation des coûts pour limiter une concurrence trop forte

*« If competition had been a problem in earlier years it now became almost a tragedy »
(Powell, 1926, p. 78)*

2.1 Les méthodes homogènes aux Etats Unis

Les premières tentatives dans le domaine des systèmes uniformes de calcul des coûts appartiennent, selon toute apparence, aux industriels américains (Solomons, 1950a). Pour Jucius (1943), les pionniers sont les membres de l'American Iron and Steel Association qui réfléchit sur le sujet dès sa création en 1855. Selon Solomons (1950a; 1952), le premier exemple concret est celui de la National Association of Stove Manufacturers qui met en place un tel système en 1889.

2.1.1 Les différentes tentatives des associations patronales

Aux Etats Unis, le secteur de l'impression commence à se développer considérablement à partir de 1886 (invention du linotype) en raison notamment des nombreux progrès techniques. On constate ainsi une augmentation de la taille des entreprise, des investissements nécessaires, des besoins en capitaux et surtout une intensification de la concurrence (Powell, 1926).

Les premières associations d'imprimeurs sont créées justement pour limiter cette concurrence et éviter l'érosion des prix. Leurs tentatives de contrôler le marché par des ententes sur des listes tarifaires ont peu de succès au début. Ils se rendent vite compte que pour éliminer la concurrence déloyale, il vaut mieux avoir des informations fiables sur les coûts plutôt qu'imposer des liste de prix arbitraires. Les associations deviennent conscientes de l'utilité de développer des méthodes de calcul des coûts et de former les imprimeurs à leur utilisation et commencent à y travailler même avant le premier congrès de la United Typothetae Association (UTA – association nationale des imprimeurs) en 1887.

Quelques années plus tard, l'association met en place un comité pour travailler sur « la question de la réduction des effets néfastes de la concurrence » (Powell, 1926, p. 81) dont la préoccupation principale est le calcul des coûts. La concurrence entre imprimeurs et l'importance du calcul fiable des coûts sont des sujets omniprésents dans les journaux professionnels de l'époque (*American Bookmaker*, *Inland Printer* et autres). Ceux-ci

approuvent toutes les initiatives prises pour « arrêter ou limiter la concurrence nuisible dans le secteur » – article de 1889, paru dans *Inland Printer* et cité par Powell (1926, p. 83).

La récession amorcée en 1893 affecte beaucoup les imprimeurs. Face à l'incapacité de l'UTA de contrôler la situation, ceux-ci tentent de s'organiser localement pour promouvoir l'uniformisation du calcul des coûts et diminuer les pressions concurrentielles (tel est le cas à Chicago et Detroit). Progressivement, vers 1899, ce sont les différentes associations locales qui prennent l'initiative en élaborant des plans visant à limiter la concurrence et contrecarrer la baisse des prix de vente (Baltimore, Saint Paul, Pittsburgh, Duluth, Des Moines et Oakland). Le mouvement s'intensifie à partir de 1900, mais les listes de prix adoptées entrent désormais en conflit avec la législation anti-trust². C'est pourquoi les associations d'imprimeurs orientent leur réflexion (du moins officiellement) surtout vers le calcul des coûts.

Dans ce même but, l'UTA met en place en 1901 un comité (Committee on Education in Price Making), qui élabore une méthode de calcul. La méthode fera l'objet d'un rapport présenté en 1902 à la convention générale de l'association. La convention recommande l'adoption de la méthode par l'ensemble des imprimeurs (qu'ils soient ou non membres de l'association) et le président du comité s'emploie à la promouvoir activement. La méthode soulève beaucoup d'intérêt et commence à se diffuser sur une large échelle. Une année plus tard, le comité tente d'aller plus loin, et recommande l'uniformisation des méthodes de calcul des coûts et de l'établissement des prix de vente.

Les grèves à répétition, ainsi que le contexte économique particulièrement défavorable de 1907 rendent nécessaire plus que jamais le contrôle des prix de vente pour les imprimeurs. Ce contrôle se fait cette fois de façon plus subtile, car il n'est plus question d'établir des listes de prix : il s'agit d'influencer les imprimeurs en leur apprenant à calculer leurs coûts. Un nouveau comité (Joint Conference Board) est formé pour réfléchir sur la question. L'enquête à large échelle effectuée en 1907 par le Joint Conference Board conduit à des résultats décevants : malgré le mouvement commencé en 1902, la grande majorité des imprimeurs ne disposent pas d'un système fiable de calcul des coûts (seulement une centaine de réponses exploitables sur les 6000 questionnaires envoyés). Le Board décide d'élaborer une autre méthode uniforme de calcul des coûts, plus simple, à l'intention des imprimeurs. En 1909, lors de la convention nationale de l'UTA, cette nouvelle méthode est présentée et désormais l'importance du calcul des coûts est formellement reconnue. Malgré quelques controverses, les imprimeurs arrivent à se mettre d'accord et en 1910, la convention de l'UTA approuve officiellement un système uniforme de calcul des coûts, à application nationale et incite fortement ses membres à le mettre en place.

Les informations obtenues par l'application du système uniforme sont collectées par l'association et publiées annuellement pour l'usage de ses membres (Jucius, 1943). Le succès de ce système est grand, de telle sorte qu'en 1920, 10 000 imprimeurs, dont la moitié ne font pas partie de l'UTA, utilisent des listes standard de prix de vente établies sur la base des coûts publiés. « Conçus après de nombreuses années de discussions, constamment améliorés et largement utilisés dans le secteur, les systèmes comptables des associations d'imprimeurs ont conduit à d'excellents résultats dans la stabilisation du niveau des prix, l'amélioration de la solvabilité et la comparabilité des données opérationnelles » (Jucius, 1943, p. 220). Les

² La Sherman Antitrust Act, loi fondatrice de la législation anti-trust américaine est adoptée en 1890.

pratiques de l'UTA feront l'objet d'enquêtes approfondies de la part de la Federal Trade Commission, et les systèmes uniformes de calcul des coûts seront mis en cause directement dans les ententes illicites sur les prix de vente, comme nous le verrons plus loin.

De nombreuses autres associations patronales s'intéressent aux méthodes homogènes, et ce à peu près à la même époque. C'est le cas, par exemple, de plusieurs associations du secteur agricole (National Fertilizer Association – 1909, Wagon Association – 1902, National Plow Association – 1909). Le principal rôle des systèmes mis en place est de fournir une base pour l'établissement des prix de vente (Jucius, 1943).

Ce même type de pratiques sont courantes avant 1920 également dans l'industrie du mobilier. A la même époque, d'autres essais notables sont ceux des industriels du bois (Southern Pine Association – 1915, East Coast Lumbermen Association – 1919, Eastern Millwork Bureau – 1918 etc). Comme c'est généralement le cas, les systèmes uniformes servent de support pour les ententes sur les prix de vente, et de nombreuses entreprises du secteur seront enquêtées et même condamnées par les autorités américaines – Southern Pine Association, Harwood Lumber et Maple Flooring ou Chicago Retail Lumber Dealers' Association (FTC, 1925, p. 244; Jucius, 1943; Solomons, 1952). Parmi les pionniers dans le domaine des méthodes homogènes il faut mentionner également les associations patronales du domaine de la sidérurgie (American Foundrymen's Association – 1915), du textile, des matériels de construction etc (Jucius, 1943).

Après la première guerre mondiale, le mouvement en faveur des méthodes homogènes semble s'essouffler : « les systèmes uniformes n'étaient ni promues par beaucoup de groupes industriels, ni adoptés par beaucoup d'entreprises » (Jucius, 1943, p. 223). Néanmoins, il existe des associations patronales, faisant partie de secteurs industriels très divers, qui décident d'adopter de telles méthodes au début des années 1920. Au sein de ces associations, la proportion des membres mettant effectivement en place la méthode uniforme proposée varie considérablement : 350 sur 1 650 membres pour la National Association of Building Owners and Managers, 50% pour la International Association of Ice Cream Manufacturers, 70% des membres de la American Gas Association, allant jusqu'à 83% dans le cas de la American Photo-Engravers Association (Jucius, 1943).

Dans un article publié à cette époque, qui propose même une procédure pour la conception et mise en place d'un système uniforme, un représentant d'une association patronale (Paperboard Industry Association) affirme : « la comptabilité et en particulier la comptabilité normalisée des coûts sont reconnues depuis de nombreuses années comme une partie importante des activités d'une association patronale » (Whiting, 1926, p. 74). Selon ce même auteur, des systèmes uniformes fonctionnent en 1922 dans 60 organisations patronales. Une étude datant de la même année, effectuée par la Chambre of Commerce of the United States et citée par (Jucius, 1943) arrive aux résultats suivants : dans 40 associations patronales, un nombre significatif de membres ont mis en place la méthode uniforme proposée par les associations respectives. Dans 40 autres associations, des méthodes uniformes existent, mais leur mise en place ne s'est pas généralisée et finalement un troisième groupe de 40 association commence seulement à développer une méthode uniforme. En 1923, une autre étude avance le chiffre de 121 associations ayant adopté des méthodes uniformes de calcul des coûts (Jucius, 1943). L'enquête réalisée cette même année par Sanders (1923) parmi plusieurs associations patronales mène à des résultats inégaux et montre une grande diversité des situations. Ainsi, 80 associations sont connues pour avoir introduit des systèmes

uniformes de calcul des coûts, mais le taux de mise en place effective de ces systèmes au niveau des entreprises membres est seulement de 27%.

Après 1923, l'intérêt des associations patronales pour les méthodes uniformes reste constant. Il faut signaler l'adoption de telles méthodes entre 1926 et 1932 par le American Petroleum Institute, la American Association of Advertising Agencies, la National Restaurant Association etc. (Jucius, 1943). L'attitude des industriels reste globalement favorable, comme en témoigne cet extrait d'une résolution adoptée en 1930, au 16^e congrès annuel de la Chambre of Commerce of the United States : « Pour que le développement de l'industrie puisse se faire de façon judicieuse et dans l'intérêt public, chaque secteur industriel devrait connaître ses coûts réels de fabrication et de distribution, calculés selon des méthodes uniformes, et devrait collecter et diffuser à ses membres et au public, à travers son association patronale, des informations fiables sur les commandes, les livraisons, les stocks et autres éléments essentiels pour comprendre la situation du secteur » (Lengyel, 1949, p. 134).

Selon une étude effectuée en 1931, il existe des systèmes uniformes dans 130 associations patronales, parmi les 500 associations analysées (Jucius, 1943). Sans donner de chiffre, Lengyel (1949) signale que dans les années 1930 de nombreuses organisations patronales utilisent des systèmes uniformes de calcul des coûts et produisent des statistiques basées sur ces systèmes. Il s'agit même de l'une des plus importantes fonctions de ces organisations.

En 1935, Jucius (1943) réalise une enquête sur les 125 associations patronales connues pour avoir adopté des systèmes uniformes. 50 associations confirment l'adoption des systèmes uniformes ; dans ce groupe de 50, 35% de leurs membres ont mis effectivement en place de tels systèmes. Ce taux est en augmentation par rapport à celui, de 27%, avancé par Sanders (1923).

Pour 1938-1939, en s'appuyant sur plusieurs sources, Solomons (1950a) affirme qu'aux Etats-Unis fonctionnent effectivement environ 150 systèmes uniformes. Le même chiffre se maintient dans les années 1950 (Solomons, 1952).

2.1.2 Les pouvoirs publics et les méthodes uniformes

La Federal Trade Commission est créée en 1914 pour lutter contre les pratiques concurrentielles déloyales. Cette création s'inscrit dans le puissant mouvement anti-trust qui prend contour aux Etats Unis à partir de 1890, année de l'adoption de la Sherman Act, première loi anti-trust américaine (Winerman, 2003). La position de la commission par rapport aux méthodes homogènes de calcul des coûts varie dans le temps en fonction du contexte économique (notamment concurrentiel), social et politique.

Ainsi, les circonstances particulières de la première guerre mondiale (1914-1918) conduisent à un quasi-abandon de la politique anti-trust. Pendant cette période, donc pratiquement immédiatement après sa création, la FTC trouve avec difficulté sa place : elle jouera le rôle de « war-time costing agency for the government » (Stevens, 1925), en procédant à des investigations sur les coûts de fabrication des produits stratégiques. Ce rôle sera repris par exemple, beaucoup plus tard, par la Cost Accounting Standards Board.

Cette situation explique sans doute l'attitude très favorable de la commission envers les méthodes homogènes et son implication active dans la conception et la mise en place de

ces méthodes (FTC, 1916, p. 15-16; 1917, p. 21). Celles-ci devraient permettre aux entreprises d'avoir une meilleure connaissance de leurs coûts et de mieux mesurer leurs performances. Le travail de la commission de collecte de données sur les coûts sera, au passage, lui aussi facilité. « Comptabilité uniforme – Les investigations de la commission ont montré qu'un grand pourcentage des négociants et des industriels du pays, en particulier les plus petits, avaient une connaissance insuffisante de leurs coûts de production et de leurs charges de vente. [...] C'est le souhait de la Federal Trade Commission d'aider à résoudre ces problèmes et assainir la situation ; la commission espère le faire en révisant les systèmes de comptabilité de gestion qui lui sont soumis et en suggérant des possibilités d'amélioration » (FTC, 1916, p. 15-16). « Promotion des méthodes uniformes de calcul des coûts – Pour obtenir des rapports opérationnels dans une forme utilisable, la commission a pris conscience de la nécessité de méthodes comptables satisfaisantes, en particulier en comptabilité de gestion, et pour cette raison elle a essayé de mettre en évidence les déficiences existantes » (FTC, 1917, p. 21). La commission va jusqu'à approuver de manière officielle le système uniforme adopté en 1916 par la National Association of Chair Manufacturers (Jucius, 1943).

Après la fin de la première guerre mondiale, l'attitude de la FTC change radicalement. Le 25 septembre 1919, elle porte plainte (plainte no 459) contre la United Typothetae of America, « pour des pratiques de concurrence déloyale à travers la campagne connue sous le nom de plan triennal, dont l'objet était de collecter des taxes des fabricants et négociants [du secteur], dont le montant devait servir prétendument à la formation de ceux-ci, mais en réalité à déterminer les imprimeurs à utiliser un système uniforme de comptabilité des coûts et une liste tarifaire uniforme dans le but de fixer les prix de vente dans le secteur » (FTC, 1924, p. 42).

L'association des imprimeurs sera finalement condamnée en 1924 : qu'ils « cessent et renoncent, directement ou indirectement, 1. De promouvoir leur méthode de comptabilité des coûts en suggérant l'inclusion d'un pourcentage uniforme de profit dans le prix de vente par ceux qui l'utilisent. 2. D'exiger ou de recevoir de ceux qui utilisent leur système uniforme de calcul des informations sur les coûts de production dans le but de calculer des coûts moyens, normaux ou standard et de diffuser ces coûts sous la forme d'une liste standard de prix ou d'un guide standard. 3. De calculer et publier des coûts de production moyens, normaux ou standard avec des instructions ou des suggestions pour transposer ces coûts standards dans les prix de vente sous la forme d'une liste standard de prix ou d'un guide standard » (FTC, 1924, p. 43).

Sanders (1923) et Jucius (1943) signalent qu'à l'époque, c'est-à-dire dans les années 1920, les méthodes uniformes font l'objet de débats intenses quant à leur légalité. Elles soulèvent des inquiétudes concernant le risque de collusion entre les entreprises pour contrôler les volumes produits ou les prix de vente. Il n'est donc pas surprenant que d'autres associations patronales, à part l'UTA, font l'objet de plaintes similaires de la part de la FTC :

- Abrasive Paper and Cloth Manufacturers' Exchange, dont les membres se sont mis d'accord sur les prix de vente et ont établi « une méthode uniforme de comptabilité des coûts comme une base pour mettre en place des prix uniformes » (FTC, 1925, p. 30) ;
- National Leather & Shoe Finders' Association et al., qui « a établi des prix et des réductions uniformes pour les fabricants et les grossistes ; elle a conclu des accords pour l'utilisation d'un système uniforme de comptabilité des coûts » (FTC, 1925, p. 31) ;

- Pittsburg Coal Co. Of Wisconsin, qui « [a limité, empêché et éliminé] la concurrence dans la vente du charbon en [...] adoptant des méthodes uniformes de classification et de comptabilité des coûts pour normaliser les dimensions du charbon et les coûts » (FTC, 1925, p. 35) ;
- Chicago Retail Lumber Dealers' Association, qui « a rédigé, diffusé et utilisé une liste de prix comme base pour des prix de ventes uniformes » (FTC, 1925, p. 244).

Néanmoins, l'attitude de la commission envers les méthodes uniformes est très fluctuante. Ainsi, à partir de 1925, elle organise des réunions d'information à l'intention des entreprises sur les pratiques concurrentielles acceptables, réunions qui présentent ces méthodes dans une lumière très favorable (Jucius, 1943).

Plus généralement, la position des pouvoirs publics concernant les méthodes uniformes est variable et parfois contradictoire (Solomons, 1952). Ainsi, la Cour Suprême des Etats Unis condamne en 1925 deux associations patronales (Hardwood Lumber et Maple Flooring) pour la mise en place de méthodes uniformes et l'entente sur les prix, en vertu de la législation anti-trust (Jucius, 1943; Solomons, 1950b, 1952). Néanmoins, cette même année, la Cour déclare que la collecte et la diffusion des données sur les coûts sont légales tant qu'elles n'entravent pas la concurrence, en créant de cette manière des conditions favorables pour le développement des méthodes uniformes (Jucius, 1943).

Plus tard, entre 1933 et 1936, dans le contexte du New Deal mis en place pour lutter contre la crise, la National Recovery Administration a le pouvoir d'interdire les ventes à perte et encourage pour cette raison fortement les méthodes uniformes de calcul des coûts (Jucius, 1943; Solomons, 1952). Malgré des circonstances extrêmement favorables à ces méthodes, « cette période ne se remarque ni par une adoption sur une large échelle des systèmes uniformes, ni par leur utilisation généralisée dans l'établissement des prix de vente » (Jucius, 1943, p. 229).

2.2 Les méthodes uniformes dans l'industrie britannique

En Grande Bretagne, c'est dans le commerce des lits métalliques de Birmingham qu'ont lieu les premiers essais dans le domaine des méthodes homogènes. L'homme clé est E. J. Smith, lui-même membre de cette industrie et initiateur du New Trades Combination Movement (les alliances de Birmingham), une sorte de syndicat patronal visant à limiter les effets néfastes de la concurrence. Il voit les méthodes homogènes comme une partie intégrante de ce mouvement : « Une partie de mon plan est de mettre en place dans chaque secteur un système de calcul des coûts qui, même s'il n'apporte pas pleinement satisfaction lorsqu'il est utilisé dans les conditions particulières d'une entreprise donnée, est tout ce dont on aurait besoin pour fixer dans l'ensemble du secteur un prix de vente pour chaque article produit, prix qui apporterait un profit légitime et raisonnable à chaque fabricant sans charger excessivement l'acheteur » (Solomons, 1952, p. 51).

Le puissant mouvement des imprimeurs américains en faveur des méthodes homogènes n'est pas resté sans écho en Grande Bretagne. En effet, lorsqu'en 1911, la British Federation of Master Printers met en place un comité pour étudier cette question, l'une de ses tâches principales est d'étudier sur place le fonctionnement du système américain (Solomons, 1950a, 1952).

En Grande Bretagne, dans le secteur de l'imprimerie, l'origine des méthodes homogènes se situe au tournant du siècle, lorsque la concurrence s'intensifie (Mitchell & Walker, 1997; Ahmed & Scapens, 2000). A cette époque, la demande croissante dans le secteur n'est pas accompagnée par une amélioration de la rentabilité. La concurrence par les prix est très rude, en raison notamment de l'absence des barrières à l'entrée pour les petites entreprises. En revanche, pour survivre, les grandes entreprises doivent procéder à des investissements importants. Le développement du mouvement syndical, accompagné par la réduction du temps de travail et l'augmentation des charges salariales exercent des pressions supplémentaires et contribuent à une hausse des coûts. Par ailleurs, le contexte est marqué par la concentration économique et d'importants changements technologiques. Dans ces conditions difficiles, les systèmes de calcul des coûts existants commencent à être critiqués, notamment parce qu'ils tendraient à sous-évaluer les coûts, ce qui encourage la baisse des prix de vente. Les imprimeurs sont de ce fait mécontents, face à une forte concurrence par les prix et au pouvoir élevé de négociation des clients.

La nécessité d'un système uniforme de calcul des coûts est l'un des facteurs qui contribuent à la création de la British Federation of Master Printers (BFMP) en 1901 et dès cette année le sujet se trouve au centre de ses préoccupations : des documents sur la comptabilité des coûts sont régulièrement produits. Très vite, en 1904, la BFMP met en place un groupe de travail (qui deviendra en 1907 le Costing Committee) pour la conception d'un système uniforme.

En 1913 paraît un manuel de calcul des coûts, intitulé *The printer's cost finding system*. Cette même année, lors de sa conférence nationale, la BFMP approuve la méthode décrite dans le manuel et adopte formellement le système uniforme de calcul des coûts (Solomons, 1950b). La méthode homogène de la BFMP, très détaillée et élaborée, ne contient aucune nouveauté technique. Des concepts, des procédures et des techniques, déjà présents dans la pratique et la littérature du temps, sont mobilisés pour servir un but particulier : fournir un mécanisme de coordination dans les conditions d'une forte concurrence sur les prix (Solomons, 1950b; Mitchell & Walker, 1997).

De nombreux efforts sont faits pour l'application effective du système uniforme, mais les résultats restent mitigés. Il est utilisé surtout dans les grandes entreprises et le taux maximum d'adoption est de 52% en 1963 (Mitchell & Walker, 1997).

Les arguments avancés par les imprimeurs en faveur de la mise en place d'un système uniforme dans le secteur sont nombreux et variés : mauvaises pratiques de calcul des coûts, effets destructeurs de la concurrence par les prix, nécessité d'une équité, désir d'améliorer la qualité des services. Les méthodes homogènes apparaissent notamment comme une réponse aux fortes pressions concurrentielles. « Le développement des pratiques de calcul des coûts a fourni un mécanisme avec le potentiel évident d'influencer les décisions des entreprises sur les prix. En réalité, le calcul uniforme des coûts a été introduit comme un moyen d'élever les prix et de limiter la concurrence, c'est-à-dire qu'il a fourni la base pour une politique de cartellisation tacite » (Mitchell & Walker, 1997, p. 76).

A partir de 1913 (année de l'adoption du plus ancien système uniforme, celui de la BFMP), en Grande Bretagne naissent environ 26 autres systèmes – sept entre 1920 et 1930, cinq entre 1931 et 1939 et finalement quatorze pendant ou après la deuxième guerre mondiale (Solomons, 1950a). Dans son article, Lengyel (1949) cite les plus importants de ces systèmes,

ainsi que leur année d'adoption : Manufacturing Confectioners' Alliance (1932), British Tin Box Manufacturers' Federation (1926), National Federation of Hosiery Manufacturers (1936), National Federation of Iron and Steel Manufacturers (1935)³ – (cf. Edwards et al., 2003), Wholesale Gown, Mantles and Millinery Association (1942), Wholesale Clothing Manufacturers' Federation (1931), Paint Materials Trade Association, Tank Plant and Industrial Association, Dry Cleaning Industry et Co-operative Union (1926).

Dans les années 1950, en Grande Bretagne fonctionnent seulement environ 25 systèmes uniformes de calcul des coûts (Solomons, 1952). Le succès de ces systèmes reste assez mitigé, et leur degré d'application effective par les membres des associations patronales respectives est très variable (Solomons, 1950a).

En général, limiter la concurrence est l'une des principales raisons pour l'adoption d'un système uniforme par les associations patronales britanniques et parfois celles-ci l'expriment clairement (Solomons, 1950b, p. 391) :

- « l'avantage principal pour l'adoption des méthodes uniformes de calcul des coûts est d'éliminer la concurrence malsaine dans un secteur industriel due à l'absence d'information sur les coûts ou à l'absence de comparabilité des méthodes utilisées pour calculer les coûts » (Council of Ironfoundry Associations) ;
- « l'uniformité dans la production d'informations sur les coûts et l'application de principes fiables seront à l'avenir vitales pour le secteur. La coopération est impérative pour la gestion des prix » (association des tisserands) ;
- « on a mis en place un système pour encourager le calcul des coûts d'une façon améliorée avec l'idée que des méthodes fiables de calculs réduiraient la baisse des prix » (confiserie).

« Sur la même ligne, il a été prouvé que, appelée « gestion des prix » ou « vente raisonnée », ou « élimination de la concurrence malsaine », la lutte contre la baisse des prix est généralement la première préoccupation des avocats du calcul uniforme des coûts » (Solomons, 1950b, p. 391).

2.3 Le calcul uniforme des coûts dans l'industrie française

En France, le problème de l'harmonisation du calcul des coûts se pose à peu près à la même époque (c'est à dire au tournant du 20^e siècle). C'est également dans l'industrie de l'imprimerie, dans un contexte concurrentiel difficile, que se manifestent les premières et les plus importantes actions dans cette direction (Lemarchand, 1996; Lemarchand & Le Roy, 1998; Lemarchand, 2004). Ainsi, en 1898, au congrès des maîtres imprimeurs à Limoges, Gabriel Delmas propose l'introduction d'un système comptable commun dans le secteur : « On arriverait ainsi à un prochain congrès à présenter une méthode de comptabilité qui rendrait appréciables les services que l'on doit en attendre, notamment restreindre l'inévitable concurrence dans les limites raisonnables et sauver peut-être des maisons qui courent à une ruine certaine sans se rendre un compte exact de la cause de leur décadence » (cité par Lemarchand, 2004, p. 70). En 1905, Delmas réitère sa proposition (il n'avait

³ Le système uniforme de cette association constitue un cas à part, car il a été mis en place comme un instrument de rationalisation au service du gouvernement et non pas pour lutter contre la concurrence.

vraisemblablement pas été écouté), cette fois avec plus de succès : ouverture de travaux importants sur l'étude des prix de revient. Un manuel sera finalement rédigé en 1909 (Lemarchand, 2004). Les essais d'harmonisation au sein de la branche apparaissent clairement comme une réaction de défense face à l'intensification de la concurrence, déterminée par l'ouverture de l'accès à la profession (Lemarchand, 1996; Lemarchand & Le Roy, 1998; Lemarchand, 2004).

L'intérêt pour l'harmonisation des méthodes de calcul des coûts est partagé dans les années 1920 par d'autres branches industrielles, mais l'idée ne fait pas toujours l'unanimité. Ainsi, chez les fondeurs le thème de l'uniformisation est moins fréquent et plus controversé, par rapport aux imprimeurs (Lemarchand, 1996; Lemarchand & Le Roy, 1998; Lemarchand, 2004). Pour la première fois, le problème se pose en 1921, lors du congrès de l'Association Technique de Fonderie (Lemarchand, 2004). La relation entre coûts uniformes et prix de vente, clairement exprimée chez les imprimeurs, soulève de nombreuses critiques au sein de l'association patronale des fondeurs.

La contribution de la Cegos aux tentatives de normalisation du calcul des coûts est fondamentale. La Cegos est une institution, créée en décembre 1926 par le patronat français⁴ dans le but de promouvoir un échange d'expériences dans le domaine de l'organisation rationnelle de la production. Formée essentiellement d'ingénieurs et de représentants du patronat, elle vise premièrement à populariser les méthodes d'organisation rationnelle et de les faire progresser. Le patronat cherche en premier lieu à réduire les coûts pour maintenir les débouchés internes et externes dans le contexte d'une crise financière, de la popularité des pratiques tayloristes (et fordistes) américaines et de la rareté de la main d'œuvre qualifiée (Bouquin, 1995b).

C'est Auguste Detoef, polytechnicien, figure proéminente parmi les ingénieurs de l'entre deux guerres et président de la Cegos, qui pose le problème du calcul des prix de revient : « abaisser le prix de revient par une meilleure organisation, cela est fort bien ; mais d'abord faut-il connaître ce prix de revient ». La Cegos institue un comité pour l'étude de cette question, qu'elle place sous la direction du lieutenant colonel Rimailho. L'attachement de Rimailho à l'idée d'harmonisation des méthodes de calcul n'apparaît pas directement dans ses débuts à la Cegos, dont les travaux sont placés sous le signe de la rationalisation. Plus tard, il se prononcera en faveur d'une collaboration entre les divers intervenants sur le marché, qu'il s'agisse des relations patrons / employés ou des relations entre concurrents (Bouquin, 1995a). Il parlera même de passer d'une concurrence-bataille à une concurrence-coopération ; la normalisation de la comptabilité de gestion est une conséquence naturelle de cette évolution. La méthode de calcul des coûts proposée par Rimailho (méthode des sections homogènes), est un outil mis au service des idées corporatistes de son inventeur (Bouquin, 1995a).

Le comité de la Cegos, conduit par Rimailho, publie deux premiers rapports successifs en 1927 et 1928, qui détaillent la méthode des sections homogènes. La rationalisation est l'objectif principal de ces rapports et l'idée d'une uniformisation des méthodes (au moins exprimée directement) en est absente. Il faut dire qu'à l'époque une grande partie du patronat français s'oppose à cette idée, par attachement idéologique au libéralisme, mais aussi par crainte de fournir des outils d'investigation au fisc. Par ailleurs, l'utilisation des coûts comme

⁴ Plus précisément par la Confédération Nationale de la Production Française (l'actuel MEDEF).

base pour la détermination des prix de vente est loin de faire l'unanimité. En 1933, la Cegos constitue un autre comité (appelé Comité d'Étude des Prix de Revient et de l'Organisation des Ateliers), placé à nouveau sous la direction de Rimailho.

Les événements de juin 1936⁵ ont une grande influence sur la comptabilité de gestion et favorisent le développement du courant promouvant l'uniformisation du calcul des coûts. La politique économique dirigiste remet en cause les méthodes existantes et introduit un souci de transparence et de justification dans le processus d'établissement des prix de vente. L'attitude de la Cegos change. Elle prend clairement position en faveur de ce courant, si bien que le rapport qu'elle publie en 1937 s'intitule « Une méthode uniforme de calcul du prix de revient : pourquoi, comment? ». Cette fois, la Cegos reçoit un large soutien de la part des organisations patronales, soucieuses de mettre en place l'harmonisation au sein de leurs branches respectives. Le rapport proprement dit est précédé par la célèbre préface de Detoef, plaider pour l'uniformisation des méthodes de calcul. Il part de l'idée qu'il est impossible de calculer un prix de revient unitaire réel et qu'il y aura toujours une partie arbitraire dans toute méthode de calcul. Ce qui importe, c'est que les concurrents se mettent d'accord pour employer la même méthode.

« L'unification des méthodes comporte donc deux aspects : un aspect rationnel et un aspect conventionné. Il y a une part des calculs qui doit être fondée sur un examen plus serré des faits : sur celle-là, l'accord n'est qu'une question de critique et d'analyse par des hommes expérimentés ; mais il y a aussi une part de convention. Ici il faut plus que de la critique, il faut une volonté, je dirais volontiers une foi » (Detoef, 1937). Selon Detoef, l'utilisation de méthodes uniformes de calcul n'entraverait pas la concurrence libre sur le marché, elle fournirait seulement aux entreprises des informations correctes sur leurs bénéfices réels. L'ambition de la Cegos est de proposer une méthode universelle : « une méthode de calcul des prix de revient construite en vue de son adaptation aux cas les plus divers et présentant à cette fin toute la souplesse nécessaire ». Cette méthode devra devenir le langage commun dans le monde des affaires. Plus loin, le rapport énumère les principaux avantages des règles communes de calcul :

- elles évitent les tâtonnements coûteux dans la mise au point d'un système fiable de calcul des coûts,
- elles permettent « l'assainissement de la concurrence par la suppression des erreurs de calcul » ; une méthode uniforme éliminerait les biais dus aux différences de calcul et mettrait en évidence les différences réelles entre prix de revient,
- elles rendent possibles les comparaisons à l'intérieur de l'entreprise ou interentreprises,
- elles facilitent « une justification des variations de prix devant la clientèle et les pouvoirs publics ».

Pour Lemarchand et Le Roy (1998), l'évolution du discours de la Cegos reflète l'influence conjointe de deux courants de pensée :

- courant technocratique (planiste néo-libéral), diffusé par les polytechniciens, qui prolonge le mouvement de rationalisation des années 1920 – nécessité d'une économie distributive

⁵ Arrivée au pouvoir du Front populaire suivie de grèves généralisées, accords de Matignon entre le gouvernement, les syndicats et le patronat et diverses réformes.

et coordonnée, établissement de conventions collectives, standardisation des méthodes de calcul des prix de revient,

- courant corporatiste (organisation de la société sur la base des groupements professionnels) ; les ententes et le contrôle des prix mèneraient à la fixation d'un juste prix et d'un juste profit.

La position claire de la Cegos après 1936 en faveur de l'uniformisation des méthodes de calcul est due aussi à la victoire du Front populaire et à la montée des arguments anti-libéraux tels que la nécessité de limiter la fluctuation des prix de vente et même la mise en cause de la régulation efficace de l'économie par les mécanismes de marché. Les essais d'uniformisation des méthodes pendant l'entre deux guerres constituent ainsi, selon l'expression de Bouquin (1995b), une véritable normalisation comptable privée conçue non pas pour calculer des coûts exacts, mais pour réguler la concurrence.

Plus tard, à partir de 1940, sous l'occupation allemande, sont créés les Comités d'organisation dont l'une des tâches est l'étude des prix de revient (ce qui rend indispensable l'uniformisation des méthodes). L'économie devient coordonnée et planifiée et la normalisation de la comptabilité se fait par le plan comptable de 1942, d'inspiration allemande.

Après la seconde guerre mondiale, l'idée de l'harmonisation apparaît, sous une forme plus voilée, chez les sidérurgistes (Meyssonier, 2001). Ceux-ci sont organisés dans une structure collective forte ; les intérêts des patrons sont défendus par une chambre syndicale dont l'un des rôles principaux est de négocier avec l'Etat les prix de vente. Cette chambre syndicale a le monopole des informations sur les coûts. Les pratiques de calcul visant à majorer les coûts réels et les tentatives de manipulation des informations sur les coûts sont fréquentes. Dans ces conditions, il est évident qu'au sein de l'organisation des sidérurgistes l'idée du calcul des coûts par une démarche collective devient très populaire.

En 1949 la chambre syndicale émet une note concernant les coûts de revient, qui définit les clés de répartition des différentes catégories de charges indirectes. Une autre note de 1960 recommande la ventilation des charges indirectes proportionnellement à la valeur ajoutée. Les amortissements et les frais généraux sont à inclure dans l'évaluation des stocks. Finalement, la note préconise le recours à des prix d'ordre – déterminer par avance pour une période les montants des valeurs ajoutées aux différents stades et le montant des frais généraux.

2. Le calcul réglementé des coûts pour compenser une concurrence trop faible

Lorsqu'ils écrivaient au milieu des années 1990, Mitchell et Walker (1997, p. 75) pouvaient affirmer que « aujourd'hui, les systèmes uniformes de calcul de coûts ne sont plus en vogue ». En effet, hormis l'existence de la CASB entre 1970 et 1980, le mouvement en faveur des méthodes homogènes (Solomons, 1950a, 1950b) est presque disparu en 1950⁶. Néanmoins, il y a eu des exemples récents de mise en place de systèmes uniformes de calcul des coûts. A partir des années 1980⁷, on peut observer plusieurs types de normalisation de la comptabilité des coûts. Tandis que le calcul uniforme de l'entre deux guerres apparaissait comme un processus similaire dans plusieurs secteurs d'activité, il conviendrait à partir de 1980 de parler de comptabilité de gestion réglementée, car les processus sont radicalement différents. Dans la plupart du temps, l'intervention de l'Etat rend l'expression « calcul réglementé des coûts » plus adéquate que « calcul uniforme ». En outre, le coût réglementé s'applique parfois à une entreprise unique, comme nous le verrons plus tard.

Nous avons d'abord étudié le cas des systèmes de santé. Ainsi, en France, un système uniforme de calcul des coûts est introduit à partir de 2004, afin d'organiser la concurrence entre les hôpitaux publics et les cliniques privées. En Grande Bretagne, les tentatives de réguler le fonctionnement du système de santé à travers la comptabilité se poursuivent depuis 1983. Ensuite, le système de normalisation mis en place par l'armée américaine pour contrôler les coûts de ses fournisseurs offre un autre exemple intéressant. Finalement, l'ouverture récente du secteur français des télécommunications a obligé l'Etat à organiser une concurrence équitable en imposant une méthode de calcul des coûts (et par conséquent une méthode d'établissement des prix) à l'ancien monopole d'Etat qui permette aux nouveaux concurrents de fonctionner.

Au-delà de cette variété de situations, on peut constater que le plus souvent l'Etat intervient pour garantir une concurrence raisonnable dans des secteurs où celle-ci est en danger. Dans ces trois situations, et comme c'était le cas auparavant, des processus similaires peuvent être remarqués simultanément dans des pays différents.

2.1 Dans les systèmes de santé

Mougeot (1999) propose une typologie de la régulation dans la production des soins :

- planification centralisée par l'Etat ;
- régulation par des mécanismes de concurrence ;
 - concurrence organisée (par exemple en Grande Bretagne entre 1991 et 1997, *white paper* « *Working for patients* ») ;

⁶ Au début des années 1960, l'ouvrage de Kenneth Most (Most, 1961) apparaît plutôt comme désuet.

⁷ En fait, l'exemple de l'armée est relativement précoce. Si on en fait exception, les autres exemples (à partir des années 2000), peuvent être considérés comme le résultat de l'échec de la déréglementation.

- concurrence fictive (notamment concurrence par comparaison⁸ – tarification par DRG⁹, comme par exemple en France).

Ce qui nous intéresse plus particulièrement ici, c'est la régulation par des mécanismes de concurrence et surtout le rôle que la comptabilité joue dans le processus. Par ailleurs, la concurrence est loin de faire l'unanimité dans le secteur de la santé : on a décrit le phénomène appelé *medical arms race* qui conduirait à l'effet inverse, à savoir augmentation du prix des soins et réduction de la qualité (cf. Dranove et al., 1992; James, 2002).

Dans de nombreux pays, les difficultés de financement du système de santé mènent à des tentatives d'améliorer l'efficacité d'utilisation des ressources, tentatives dont les techniques comptables, telles le calcul et le contrôle des coûts, sont un élément essentiel (Llewellyn & Northcott, 2005). Cette amplification progressive du rôle de la comptabilité, qui accompagne les réformes dans le domaine de la santé (Lapsley, 1996, 2001b) s'inscrit dans un mouvement plus large de « *accountingization* », caractéristiques aux réformes du New Public Management dans les années 1980 (Hood, 1995). Les essais d'application des méthodes de la comptabilité de gestion à la gestion hospitalière (avec plus ou moins de succès) sont relativement nombreux : ABC – (Ross, 2004), (Lawson, 2005), (Arnaboldi & Lapsley, 2004), (Arnaboldi & Lapsley, 2005) pour la Grande Bretagne, (Nobre & Biron, 2002) pour la France ; *theory of constraints* – (Kershaw, 2000) pour la Grande Bretagne ; contrôle budgétaire – (Lapsley, 2001a), (Pollitt et al., 1988) pour la Grande Bretagne ou balanced scorecard – (Nobre, 2001) pour la France.

2.1.1 Grande Bretagne

Le point de départ pour les réformes contemporaines dans le domaine de la santé est le rapport rédigé en 1983 par Griffiths¹⁰ à la demande du ministre de la santé de l'époque discute les modalités d'établir un meilleur système de contrôle au NHS¹¹.

A partir d'avril 1991, des changements radicaux interviennent dans le fonctionnement du NHS, suite à l'application du *white paper* « *Working for patients* » de Janvier 1989 : allocation de ressources à travers un système de contrats entre les établissements de santé et les financeurs publics (Bates & Brignall, 1993). L'essence du *white paper* : « un important nouveau départ : un marché interne pour les soins, basé sur un système de contrats entre acheteurs et fournisseurs » (Baggott, 1994, p. 178).

Il s'agit de mettre en place d'un système de calcul des prix, basé sur les coûts complets, qui évite le subventionnement croisé et où l'exactitude des coûts soit assurée par la monitorisation entre acheteurs et fournisseurs (*healthcare providers*) (Bates & Brignall, 1993; Ellwood, 1996). Le mécanisme d'établissement des prix devrait simuler la situation sur un marché hospitalier idéal : ainsi, le prix dans les contrats s'appuie sur un coût moyen à long

⁸ La concurrence par comparaison (*yardstick competition*) représente la régulation simultanée de plusieurs entreprises en les mettant artificiellement en concurrence avec une entreprise de référence fictive (Shleifer, 1985).

⁹ La méthode des DRG (*diagnosis related groups*), introduite aux Etats-Unis en 1983 et omniprésente aujourd'hui dans les pays développés, est à la fois une méthode technique de remboursement et un mécanisme d'incitation. Il s'agit du calcul des coûts et des tarifs par groupes de malades homogènes du point de vue du diagnostic établi ou de leur pathologie (Busse et al., 2006).

¹⁰ Il était dirigeant chez Sainsbury's, une chaîne de supermarchés.

¹¹ *National Health System* – le système public de santé en Grande Bretagne.

terme (*long-run average cost*) qui s'approche généralement du coût marginal à long terme (Ellwood, 1996). Pour améliorer la fiabilité des coûts calculés, la NHSME (NHS Management Executive) rédige en 1993 un *Costing for Contracting Manual* (manuel de calcul des coûts) applicable pour la première fois aux contrats de 1994/1995, qui conseille des règles de calcul. Par ailleurs, les hôpitaux sont amenés à améliorer leur comptabilité afin de pouvoir fournir des informations sur le coût des services offerts, informations essentielles dans la négociation des contrats (Lapsley, 2001b). Finalement, le but du système mis en place est d'augmenter l'efficacité dans l'utilisation des ressources (Bryan & Beech, 1991; Ellwood, 1996).

La mise en place d'un marché comme mécanisme pour résoudre les problèmes perçus dans la gestion des services de santé est une idée largement répandue dans les sociétés occidentales à la fin des années 1980 et au début des années 1990 (Kurunmäki, 1999). Néanmoins, le Department of Health¹² publie dès 1989 une étude où il émet des doutes liés à la concurrence dans le domaine de la santé (Bryan & Beech, 1991) : inefficacité du marché créé, nécessité des interventions de l'Etat etc. Par ailleurs, les critiques dont font objet ces réformes de la NHS sont nombreuses : irrationalité politique (Bates & Brignall, 1993), coûts de transactions élevés sur le marché et conditions favorables aux comportements opportunistes (Lapsley, 1993; Robinson, 1996), système d'établissement des prix insatisfaisant (Robinson, 1996), inadapté au secteur de la santé (Ellwood, 1996) et menant à une concurrence insuffisante par les prix (Bates & Brignall, 1993).

Le calcul des coûts par HRG (*health resource groups* - groupement des patients selon la consommation de ressources, méthode issue du DRG américain) se développe à partir de 1993, dans un contexte de tension croissante entre les ressources publiques disponibles et la demande croissante de services de santé (Jones, 1999). Cette méthode de calcul apparaît comme une tentative importante de réduire l'autonomie du personnel médical. Finalement, il aura parmi ses effets la modification de la balance des pouvoirs au sein des organisations de santé, au profit des administrateurs et aux dépens des professions médicales (Jones, 1999).

Le système du marché interne, introduit par le *white paper* de 1989 est officiellement abandonné en 1997, avec l'arrivée au pouvoir du New Labour mené par Tony Blair. « L'introduction du marché interne par l'ancien gouvernement n'a pas permis au système de santé de se focaliser correctement sur les besoins des patients. [...] Le marché interne a introduit la concurrence pour les patients. Ce faisant, il a introduit de l'injustice pour les patients. » (Department of Health, 1997).

Un système de benchmarking est mis en place pour les hôpitaux (NRCE – National Reference Costing Exercise), accompagné par le développement d'une base nationale de coûts par HRG (NRCI – National Reference Costing Index). L'intention déclarée du gouvernement est de favoriser le partage des informations, la comparaison et non pas la concurrence (Jones, 1999; Llewellyn & Northcott, 2005). Pour Northcott et Llewellyn (2003), la réforme aboutit à la création d'une échelle du succès (*ladder of success*). Concrètement, le NRCI calcule pour chaque établissement concerné un chiffre agrégé calculé en comparant ses coûts avec la moyenne nationale (100 = moyenne). Finalement, le New Labour critique la régulation des services de santé par des mécanismes de marché, mais il met en place un système de régulation alternatif, basé sur des standards (*measurement standards*). En effet,

¹² Equivalent du Ministère de la santé.

« les normes et la normalisation sont une forme de régulation tout autant que le marché ou les organisations » (Llewellyn & Northcott, 2005, p. 558).

Les résultats attendus du NRCI sont nombreux et relativement divers. Il s'agit en premier lieu d'améliorer l'efficacité dans l'utilisation des ressources limitées (Jones, 1999), s'attaquer aux variations inacceptables de la performance et relever le niveau global dans l'ensemble du NHS (Northcott & Llewellyn, 2003; Llewellyn & Northcott, 2005). On part ici du principe que les coûts élevés sont un signe d'inefficacité et on oeuvre pour les réduire (Northcott & Llewellyn, 2003). Ensuite, le système donne plus de pouvoir aux acheteurs lorsqu'ils choisissent le fournisseur pour les services de santé (Jones, 1999; Northcott & Llewellyn, 2003). Par ailleurs, en faisant ressortir l'efficacité ou l'inefficacité, il peut servir comme support pour des décisions d'allocation de ressources (Jones, 1999). Finalement, la publication des informations unitaires sur les coûts est une caractéristique centrale de cette nouvelle approche et répond à l'un des principaux engagements du nouveau NHS, à savoir calculer des coûts sur des bases fiables et les publier (Llewellyn & Northcott, 2005). Néanmoins, plusieurs problèmes avec le NRCI ont été identifiés (Northcott & Llewellyn, 2003), notamment l'absence d'une véritable point de repère (une norme d'efficacité), car le NRCI se rapporte à la moyenne, mais aussi le manque de comparabilité entre les établissements de santé.

A partir de 2001, un nouveau système de contrôle est mis en place au sein du NHS : chaque établissement de santé se voit accorder annuellement un nombre d'étoiles (*star rating*) en fonction de certains indicateurs et cibles à atteindre. Ce système semble entraîner des effets pervers, dont certains affectent la qualité des soins (Bevan & Hood, 2006). En 2002, à travers le système appelé *payment by results*, le gouvernement va plus loin dans la régulation : désormais les hôpitaux sont financés à partir d'une liste tarifaire (*standard price tariff*) « basée sur le coût moyen de référence pour le HRG afférent. » (Department of Health, 2002, p. 23). Cette réforme représente la création d'un nouvel espace mesurable, à travers l'intervention de trois champs d'expertise : la comptabilité, la médecine et l'économie de la santé (Kurunmäki & Miller, 2008). Suite à un mouvement commencé au milieu des années 1980, la comptabilité est entrée dans les années 2000 dans le champ de l'activité clinique (activité de soins). Les coûts sont désormais rattachés à l'efficacité et à la qualité des soins et présentés à échelle nationale (Lapsley, 2001b).

Le calcul annuel des coûts de référence se fait à partir de 1997/1998 ; il s'agit de coûts moyens. Ces coûts sont utilisés par le NHS : « [...] pour mesurer et comparer les performances, [...] pour mesurer le coût des traitements, [...] pour mesurer l'efficacité relative des établissements de santé [et] comme base pour le tarif national » (Department of Health, 2009b, p. 5). La collecte annuelle des coûts de référence est réglementée et obligatoire pour tous les établissements de santé du NHS. Le manuel obligatoire de calcul des coûts (*NHS costing manual*), dont la première édition date de 1999, détaille les règles de calcul de ces coûts ; il a un caractère obligatoire (Department of Health, 2009a).

2.1.2 France

En France, les cliniques privées et les hôpitaux publics proposent les mêmes services, mais pas nécessairement au même prix. Les patients choisissent où ils veulent être traités et à la fin, l'assurance maladie rembourse les patients, complètement ou partiellement. Les

salariés et les employeurs contribuent à financer l'assurance maladie. Les entreprises déduisent les cotisations des employés de leurs salaires, ajoutent leurs propres cotisations et payent la totalité du montant à l'assurance maladie. Pour contrôler ses dépenses, l'assurance maladie a créé une liste tarifaire pour les montants remboursés aux patients. Mais comme les revenus et les dépenses sont déconnectés, cela a produit d'importants dysfonctionnements dans le système lorsque la différence entre dépenses et revenus est devenue trop importante.

La source d'inspiration des réformes françaises est le système américain du « prospective payment system » et des DRG, mis en place en 1983 (Mougeot, 1999; Castra, 2005). A l'origine de la tarification à l'activité (T2A) se trouve la tarification à la pathologie (TAP), introduite en 2000 (Castra, 2005), qui devait inciter les établissements de santé à réduire leurs coûts (Choné & Lesur, 2002). Il n'y a pas de différences significatives entre TAP et T2A, car la seconde est la réalisation de la première : la TAP vise une meilleure productivité et la mise en place d'une comptabilité analytique, tandis que la T2A ajoute des objectifs en terme de qualité et d'intégration des activités (efficacité et performance) (Castra, 2005). La TAP/T2A s'appuie explicitement sur le principe économique de la concurrence par comparaison (Castra, 2005). Ce modèle suppose l'existence et le respect de conventions comptables précises qui s'appliquent à tous les opérateurs. La concurrence par comparaison ne peut fonctionner dans un contexte de réseaux, ni là où il existe une collusion (ou coopération) entre opérateurs (Castra, 2005). Elle est fondée sur l'hypothèse d'une identité des fonctions des coûts des opérateurs ; pour qu'elle fonctionne dans un environnement hétérogène, des ajustements au système de remboursement sont indispensables (Choné & Lesur, 2002; Castra, 2005).

On a par ailleurs démontré d'un point de vue théorique que ce type de financement est préférable au système de l'enveloppe globale du point de vue du bien-être collectif (Mougeot, 2000). « La réforme de la tarification hospitalière [...] pourrait être un facteur essentiel de la loyauté de la concurrence entre établissements de santé. En tout cas, elle devrait faciliter les comparaisons entre les coûts, au bénéfice des payeurs, assurance maladie et usagers » (Lemoyne de Forges, 2005, p. 126).

Concrètement, à partir de 2004, un nouveau système de financement et de remboursement est mis en place, afin de trouver un équilibre acceptable entre les revenus (cotisations des salariés et des entreprises) et les dépenses (remboursement des soins). Ce système est appelé tarification à l'activité¹³ (T2A) et il marque le passage d'un financement basé sur les moyens mis en œuvre vers un financement basé sur les résultats. L'allocation des ressources aux cliniques privées et aux hôpitaux publics s'appuie désormais sur le volume et la nature de leur activité. Ce sont les revenus de l'activité qui déterminent les dépenses et non le contraire. Avant la T2A, le financement se faisait proportionnellement à la durée du séjour du patient et le coût journalier était établi par l'assurance maladie.

Pendant trois ans, les factures aux patients étaient établies selon les prestations qu'ils recevaient. C'est pourquoi la liste tarifaire est devenue beaucoup plus complexe et, selon les directeurs de cliniques, les tarifs n'étaient pas rattachés aux coûts réels encourus. C'est la raison pour laquelle ils ont sollicité la mise en place par le ministère de la santé d'un système uniforme de calcul des coûts, pour que le tarif devienne équitable. Ce système uniforme a été adopté à travers le processus suivant. Au début, à partir de 2005, le ministère de la santé a

¹³ Le système n'a aucun rapport avec la méthode ABC de calcul des coûts.

effectué une étude nationale sur les coûts parmi les cliniques ; le ministère a examiné les coûts pour un échantillon de 50 cliniques parmi les 720 existantes. Les 50 cliniques ont dû envoyer au ministère de la santé des données sur leurs coûts et celui-ci a traité les données à travers une méthodologie standardisée (quant à la répartition des charges indirectes). En échange, chaque clinique a reçu des informations complètes sur leurs coûts, ainsi que les coûts moyens comparables des autres cliniques.

Selon les représentants des cliniques que nous avons interviewés, ce système présente au moins deux avantages pour eux : d'une part il crée une base de comparaison très utile, et d'autre part il offre de forts arguments pour négocier le tarif avec les autorités.

Lorsque nous avons interviewé un directeur du contrôle de gestion et un directeur dans les hôpitaux publics, l'enthousiasme a été plus modéré et les jugements portés plus équilibrés. Le ton était le même dans un article publié par Gérard Vincent (2003), président de la FHF¹⁴. Aucun d'eux ne met en cause la nécessité de la réforme T2A, mais ils considèrent tous que des ajustements sont nécessaires, en raisons des différences importantes de fonctionnement entre les deux systèmes. En fait, il y a à la fois des effets négatifs et positifs du nouveau système.

Effets négatifs et risques de la T2A :

1. Les hôpitaux seront encouragés à éviter les pathologies lourdes, qui coûtent beaucoup et sont insuffisamment financées ; les traitements pourront être ajustés en fonction du fait qu'ils sont ou non lucratifs. Le ministère de la santé essaie d'exercer un contrôle, mais ne peut entièrement éviter cette dérive.
2. Les hôpitaux ne traitent pas le même type de pathologies ou de patients que les cliniques (personnes âgées, immigrants etc.), ce qui signifie qu'ils verront leurs coûts augmenter. Le système de financement à travers la T2A ne tient pas compte de ces spécificités. C'est pourquoi les hôpitaux doivent supporter des coûts cachés qui ne seront pas financés.
3. Les hôpitaux agissent dans l'intérêt public et réalisent pour cette raison certaines activités qui ne sont pas financées (ou sont insuffisamment financées) : services d'urgence, services d'ambulance, traitements onéreux, transplants d'organes etc.

Aspects positifs de la T2A :

4. Les médecins deviennent conscients des coûts de leur activité. La T2A permet d'associer les médecins à la gestion de l'hôpital et les encourage à participer à l'activité administrative.
5. De plus en plus d'études combinent les aspects médicaux et économiques d'un problème et donnent un aperçu de l'impact financier de certaines décisions.
6. Les caractéristiques des activités mises en œuvre sont mieux connectées aux financements reçus.

L'objectif général de l'assurance maladie est de réduire les dépenses de santé en appliquant la pression du marché sur les hôpitaux et en introduisant une concurrence équitable entre les cliniques et les hôpitaux. Ce faisant, elle a déclenché un mouvement de protestation de la part de ceux qui craignaient que la T2A conduirait à une détérioration de la qualité des

¹⁴ La Fédération Hospitalière de France, association des dirigeants des hôpitaux publics.

soins médicaux. Des journaux¹⁵ ont récemment reflété ces préoccupations, mais elles ne semblent pas suffisantes pour empêcher le projet T2A d'être mis en œuvre.

Pour conclure sur ce point, il est intéressant de constater qu'il s'agit d'un mouvement européen : au Portugal, 30% des hôpitaux ont été transformés en sociétés commerciales (avec financement public) afin d'améliorer leur efficacité et leur productivité. En Italie, la région de Toscane a mis en place une expérience innovatrice en créant des petits hôpitaux, dirigés par des médecins, ce qui a soulagé la congestion dans les grands hôpitaux. En Allemagne et en Espagne, quelques grands hôpitaux, proches de la faillite, ont été vendus au secteur privé. Au Royaume Uni, des centres de traitement gérés par des firmes privées ont été créés et intégrés dans le système national de santé, ce qui a permis de réduire en partie les listes d'attente dans les hôpitaux. En Espagne, le gouvernement de la province de Valence a chargé un consortium privé de la gestion d'un hôpital public. Tous ces exemples montrent qu'il existe un mouvement général vers un nouveau système de gouvernance dans les hôpitaux et les cliniques.

2.2 Dans l'armée

Dans ce cas, un gouvernement a imposé un système de calcul des coûts pour « simuler » une concurrence équitable et protéger l'armée américaine contre les fournisseurs qui pourraient profiter de son impossibilité d'imposer une véritable concurrence. « La Defence Production Act (1950) interdit aux fournisseurs de l'Etat de faire des discriminations en pratiquant des prix de vente plus élevés ou en imposant des conditions moins favorables par rapport à leur activités commerciales » (Rayburn, 1991, p. 101). En 1968, de nombreux officiers se plaignaient du fait que l'interdiction n'était pas appliquée. Les méthodes utilisées par les fournisseurs pour répartir les charges indirectes n'étaient pas normalisées, et il était impossible de juger si les prix de vente étaient corrects. Les pratiques comptables étaient différentes d'un fournisseur à l'autre et les officiers ne pouvaient évaluer les coûts réels. Par conséquent, ils ne pouvaient pas apprécier si les marges des fournisseurs étaient ou non excessives. Un représentant de l'armée estimait qu'un système uniforme de calcul des coûts permettrait d'économiser deux milliards de dollars. Après deux années de débat, les militaires ont finalement réussi à convaincre le parlement, et la loi de création de la Cost Accounting Standards Board a été adoptée le 15 août 1970.

C'était à l'époque où la guerre du Vietnam pesait lourdement sur les finances publiques. L'institution militaire dans son ensemble était devenue assez impopulaire en raison de ses coûts particulièrement importants.

La CASB a commencé son activité et a produit 19 CAS (normes de comptabilité de gestion)¹⁶. Les fournisseurs étaient obligés à « établir une déclaration avec la liste de leurs pratiques de comptabilité des coûts et un accord pour suivre ces pratiques » (Rayburn, 1991, p. 105). En réalité l'impact de la CASB allait bien au delà des fournisseurs militaires, s'étendant à de nombreux organismes publics civils.

¹⁵ Le canard enchaîné (22.10.2008), Le Monde (17.11.2008, page 10).

¹⁶ De la CAS 401 à la CAS 420. La CAS 401 : Consistency in estimating, accumulating and reporting costs, CAS 418 : allocation of direct and indirect costs.

L'activité de la CASB a pris fin en 1980, lorsque le Congrès a refusé de lui allouer 1,5 milliard de dollars pour son budget annuel. Par ailleurs, la CASB semblait avoir achevé sa mission initiale et les CAS étaient considérées comme suffisamment efficaces.

La CASB a été recrée en 1988, principalement en raison de l'augmentation des dépenses militaires : elles ont été multipliées par 2,3 entre 1980 et 1989. Le gaspillage dans l'approvisionnement des organismes publics faisait la une des journaux¹⁷. Les problèmes apparus dans le secteur des télécommunications, le secteur bancaire, celui des chemins de fer et du transport aérien avaient soulevé des questions quant au « succès » de la déréglementation. Finalement, beaucoup ont été convaincus que moins de régulation n'est pas toujours préférable à plus de régulation. La CASB continue d'exister et de fonctionner¹⁸.

En France également, les fournisseurs militaires sont sévèrement contrôlés : comme le stipule le Code des marchés publics, article 125, les fournisseurs des organismes publics doivent fournir toutes les informations nécessaires pour le calcul des coûts par l'organisme public en question.

2.3 Dans les télécommunications

Le marché français des télécommunications était jusqu'en 1998 exploité de manière monopolistique par l'opérateur historique, propriété de l'Etat français, France Telecom. L'ouverture à la concurrence du secteur des télécommunications en 1998 a donné lieu à la régulation de l'interconnexion, pour permettre en particulier aux nouveaux opérateurs d'utiliser le réseau de l'opérateur historique. Cette interconnexion des nouveaux opérateurs, dits opérateurs alternatifs, au réseau de l'opérateur historique est nécessaire en raison des coûts trop élevés de déploiement de nouveaux réseaux pour les opérateurs alternatifs. Ces coûts constituent en pratique une véritable barrière à l'entrée qui empêche la concurrence de s'instaurer naturellement, sans intervention extérieure.

La régulation permet dans un premier temps d'instaurer la concurrence, puis de l'accroître. Comme le rappelle Jenny (2003, p. 34), l'objectif poursuivi dans cette phase de régulation dans le secteur des réseaux « n'est pas de préserver la concurrence mais le désir d'instaurer celle-ci ». Cela distingue le droit à la concurrence de la régulation : « Le rôle de cette régulation sectorielle est complémentaire de celui de l'exercice du droit général de la concurrence : alors que celui-ci veille ex-post à la bonne marche de la concurrence, la régulation est là pour créer ex-ante les conditions de son émergence, notamment en procédant à l'attribution de licences aux opérateurs, en contrôlant les accords d'interconnexion, en assurant le maintien et le financement des missions de service public » (Curien, 2003, p. 354).

Le régulateur français, l'Autorité de Régulation des Télécommunications (ART, devenue ensuite ARCEP, Autorité de Régulation des Communications et de La Poste) est un organisme indépendant créé en janvier 1997. Une de ses principales missions dans l'ouverture à la concurrence a été de réguler l'interconnexion. Pour atteindre cet objectif, il a été décidé de réguler les tarifs d'interconnexion, pour que les opérateurs alternatifs puissent entrer sur le marché de façon équitable et que les qualités de service restent bonnes.

¹⁷ 645 dollars pour un siège de toilette, 435 dollars pour un marteau etc.

¹⁸ <http://www.whitehouse.gov/omb/procurement/casb.html>

L'Union Internationale des Télécommunications (UIT) écrit, dans la troisième édition de son rapport sur la restructuration du secteur des télécommunications, que « l'interconnexion est l'un des fondements d'une concurrence viable, laquelle à son tour est le principal moteur de la croissance et de l'innovation sur les marchés des services de télécommunication. En fait, les tarifs et les conditions d'interconnexion appliqués sur un marché donné sont les principaux facteurs qui détermineront l'extension de la concurrence [...] Les réponses à l'enquête annuelle de l'UIT sur la réglementation des télécommunications, ainsi que les forums sur la réglementation à travers le monde, confirment que les organes réglementaires considèrent l'interconnexion comme étant la question la plus importante à résoudre, en vue de la création d'un marché concurrentiel pour les services de télécommunication » (UIT, 2001, p. 21).

Dans ce contexte l'opérateur historique devient régulé quant aux tarifs d'interconnexion qu'il doit proposer aux opérateurs alternatifs désirant entrer sur le marché. La relation régulateur(s) / régulé, étudiée par Delouis (2007), s'avère être une relation complexe. Dans ce processus de régulation des tarifs d'interconnexion, l'ART fait participer les différents opérateurs, alternatifs et historique, en particulier pour ce qui est du choix de la méthode de régulation des tarifs d'interconnexion puis de sa mise en œuvre.

La comptabilité de gestion a été introduite dans la régulation de l'interconnexion par le choix réglementaire qui a été fait en mars 1997 d'orienter les tarifs d'interconnexion vers les coûts. Une décision de l'ART en 2002 précisera que ces tarifs doivent être orientés vers les coûts moyens incrémentaux de long terme (CMILT).

L'opérateur historique doit mettre en œuvre l'orientation de ses tarifs d'interconnexion vers les CMILT, ce qui le conduit à faire évoluer sa comptabilité analytique et sa gestion interne. Le niveau de régulation des tarifs des offres d'interconnexion de l'opérateur historique évolue suivant l'accroissement effectif de la concurrence pour ces offres, et la normalisation du calcul des coûts vers les CMILT correspond à la phase où la concurrence n'est pas assez existante comme le montre Delouis (2007).

Les tarifs d'interconnexion de l'opérateur historique doivent ainsi faire l'objet d'un catalogue annuel, soumis à l'approbation de l'ART. Ces tarifs sont dans un premier temps calculés par l'opérateur historique suivant un modèle top-down basé sur sa comptabilité de gestion. Pour contrôler l'orientation des ces tarifs vers les CMILT, l'ART utilise en parallèle un modèle bottom-up. Le processus d'approbation de ce catalogue fait ainsi intervenir les trois acteurs de la régulation et contribue à une normalisation des systèmes de calcul de coûts de l'opérateur historique. Les opérateurs alternatifs contribuent à la régulation en fournissant des informations au régulateur et en travaillant avec lui, notamment lors du contrôle des tarifs proposés par l'opérateur historique.

C'est ainsi que le processus de régulation de l'interconnexion fait évoluer progressivement le système de calcul des coûts de l'opérateur historique pour répondre aux exigences réglementaires et le normalise en le façonnant de telle sorte qu'il puisse calculer des CMILT.

En 2005, France Telecom a publié un document décrivant son système de calcul des coûts pour donner les preuves de son adaptation aux exigences réglementaires (France Telecom, 2005). On assiste bien à un processus de normalisation des systèmes de calcul de coûts de l'opérateur historique par le régulateur. Ses systèmes de calcul des coûts relevaient

avant l'ouverture à la concurrence du seul domaine de la gestion interne, restant même en interne à la connaissance des spécialistes du métier. La régulation de l'interconnexion a contribué à l'appréhension d'informations sur les systèmes de calcul des coûts de l'opérateur historique par des acteurs externes, pour qu'ils répondent à ces contraintes réglementaires et en particulier celle de calculer des CMILT (Delouis, 2007). La mise en place des CMILT pour la tarification de l'interconnexion a permis l'établissement et l'accroissement de la concurrence qui est l'objectif de la régulation, et la normalisation des systèmes de calcul des coûts de l'ancien monopole.

La normalisation des systèmes de calcul des coûts dans le secteur des télécommunications en France s'inscrit en réalité dans un mouvement plus général d'uniformisation des systèmes de calcul des coûts des anciens monopoles au niveau européen voir même international. Delouis (2007) met en effet en lumière que dans le processus de mise en œuvre du CMILT, les différents acteurs de la relation régulateur-régulé (opérateur historique, opérateurs alternatifs et le régulateur) utilisent fortement l'expérience des autres pays ayant déjà ouvert leur secteur des télécommunications à la concurrence et le plus souvent mis en place pour cela les CMILT.

Pour ce qui est de l'Angleterre, Bromwich et Hong (1999; 2000) montrent certaines des implications que la mise en œuvre des CMILT a induites sur les systèmes de calcul de coût de British Telecom, ancien monopole. Les documents de l'Oftel (1996a; 1996b; 1996c) sont par ailleurs nombreux et publics. Ils démontrent également que la mise en œuvre des CMILT, destinée à orienter les tarifs d'interconnexion et ainsi permettre la concurrence, entraîne une évolution des systèmes internes de calcul de coûts, de même nature que celle que la mise en œuvre des CMILT impliqueront en France, induite par des acteurs externes à l'entreprise concernée, ce qui traduit une forme de normalisation de ces systèmes.

Hopper et Major (2005; 2007) donnent quant à eux à voir les implications sur les systèmes de calcul de coûts de l'ancien monopole de télécommunications portugais de la mise en œuvre des CMILT pour réguler les tarifs d'interconnexion, toujours dans un contexte d'ouverture à la concurrence.

Ce phénomène de normalisation des systèmes de calcul des coûts des services d'interconnexion des anciens monopoles dans un environnement de régulation pourrait être généralisé à d'autres pays car, si l'on regarde les choix que certains autres pays ont faits en terme de régulation des tarifs d'interconnexion, la grande majorité choisit d'orienter ces tarifs d'interconnexion vers les CMILT (Delouis, 2007) et ce mouvement continue de se développer dans les pays plus récemment concernés par ce choix.

Conclusion

Pour conclure, nous pouvons affirmer que le calcul uniforme, ou réglementé des coûts a servi des buts différents à des époques différentes. Avant la deuxième guerre mondiale, il a été mis en place par certains secteurs industriels afin d'éviter une concurrence trop dangereuse entre les entreprises. La normalisation était décidée par les associations patronales. En France, cette normalisation a conduit à la création d'une méthode largement recommandée dans tous les secteurs industriels, mais cela peut être l'effet d'une tradition qui pousse les Français à

codifier dès que possible, tel qu'il est apparu en comparant les systèmes de comptabilité des coûts français et britanniques au 19^e siècle (Boyns et al., 1997). En réalité, les systèmes comptables de l'entre deux guerres n'étaient pas obligatoires.

D'autre part, après 1980, le coût réglementé s'est développé pour faire « comme si » la concurrence existait réellement, ou pour compenser une concurrence trop faible dans certains secteurs. Ces systèmes de calcul ont été créés par les gouvernements et dans le cas de l'armée et des télécommunications, appliqués par voie légale.

Dans les deux cas (avant ou après la deuxième guerre mondiale), la plupart de ces systèmes n'avaient pas été conçus pour durer, car ils étaient la réponse à une situation temporaire. Le calcul uniforme des coûts est un dilemme récurrent, principalement destiné à réguler la concurrence, lorsque les marchés ne fonctionnent pas de manière satisfaisante.

Bibliographie

- AHMED, M. N. & SCAPENS, R. W. (2000), Cost allocation in Britain: towards an institutional analysis. *The European Accounting Review*, 9, p. 159-204.
- ARNABOLDI, M. & LAPSLEY, I. (2004), Modern costing innovations and legitimation: a health care study. *Abacus*, 40, 1, p. 1-20.
- ARNABOLDI, M. & LAPSLEY, I. (2005), Activity Based Costing in healthcare: a UK case study. *Research in Healthcare Financial Management*, 10, 1, p. 61-75.
- BAGGOTT, R. (1994), *Health and health care in Britain*, Macmillan.
- BATES, K. & BRIGNALL, T. J. (1993), Rationality, politics and healthcare costing. *Financial Accountability & Management*, 9, 1, February, p. 27-44.
- BEVAN, G. & HOOD, C. (2006), What's measured is what matters: targets and gaming in the English public health care system. *Public Administration*, 84, 3, p. 517-38.
- BOUQUIN, H. (1995a), Rimalho revisité. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 1, 2.
- BOUQUIN, H. (1995b), Un aspect oublié de la méthode des sections: les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion. *Revue Française de Comptabilité*, 271, octobre.
- BOYNS, T., EDWARDS, J. R. & NIKITIN, M. (1997), *The birth of industrial accounting in France and Britain*, Garland.
- BROMWICH, M. & HONG, C. (1999), Activity based costing systems and incremental costs. *Management Accounting Research*, 10, 1, p. 39-60.
- BROMWICH, M. & HONG, C. (2000), Cost and regulation in the UK telecommunications industry. *Management Accounting Research*, 11, p. 137-165.
- BRYAN, S. & BEECH, R. (1991), Cost information in a provider market for health care: a note. *Financial Accountability & Management*, 7, 2, p. 99-105.
- BUSSE, R., SCHREYÖGG, J. & SMITH, P. C. (2006), Editorial: hospital case payment systems in Europe. *Health Care Management Science*, 9, p. 211-213.
- CASTRA, L. (2005), Tarification à l'activité et concurrence. *Revue Générale de Droit Médical*, hors série, Services de santé et concurrence, p. 77-90.
- CHONE, P. & LESUR, R. (2002), Hétérogénéité des établissements de santé et tarification à la pathologie. *Revue d'économie politique*, 112, 1, p. 65-76.
- CURIEN, N. (2003), Libéralisation des télécommunications en Europe. in HENRY, C. & QUINET, E. (Eds.) *Concurrence et service public*, L'Harmattan.
- DELOUIS, B. (2007), *L'utilisation de la comptabilité de gestion dans la régulation: le cas de la régulation de l'interconnexion dans les télécommunications en France*, thèse de doctorat, Université Paris Dauphine.
- DEPARTMENT OF HEALTH (1997), The new NHS: modern, dependable.
- DEPARTMENT OF HEALTH (2002), Reforming NHS financial flows: introducing payment by results.
- DEPARTMENT OF HEALTH (2009a), NHS costing manual 2008/09.
- DEPARTMENT OF HEALTH (2009b), NHS reference costs 2007-08.
- DETOEUF, A. (1937), Le problème des prix de revient. in CEGOS (Ed.) *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient. Pourquoi? Comment?*
- DRANOVE, D., SHANLEY, M. & SIMON, C. (1992), Is hospital competition wasteful? *RAND Journal of Economics*, 23, 2, summer, p. 247-262.
- EDWARDS, J. R., BOYNS, T. & MATTHEWS, M. (2003), Costing, pricing and politics in the British steel industry, 1918-1967. *Management Accounting Research*, 14, p. 25-49.
- ELLWOOD, S. (1996), Full-cost pricing rules within the National Health Service internal market - accounting choices and the achievement of productive efficiency. *Management Accounting Research*, 7, p. 25-51.

- FTC (1916), Annual report. Federal Trade Commission.
- FTC (1917), Annual report. Federal Trade Commission.
- FTC (1924), Annual report. Federal Trade Commission.
- FTC (1925), Annual report. Federal Trade Commission.
- HOOD, C. (1995), The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20, 2-3, p. 93-109.
- HOPPER, T. & MAJOR, M. (2005), Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16, 2, p. 205-229.
- HOPPER, T. & MAJOR, M. (2007), Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16, 1, may, p. 59-97.
- JAMES, P. (2002), Is the medical arms race still present in today's managed care environment? *working paper EC 02-09*. Stern School of Business, New York University.
- JENNY, F. (2003), Régulateurs sectoriels et autorités de concurrence en France et dans le monde. in HENRY, C. & QUINET, E. (Eds.) *Concurrence et service public*, L'Harmattan.
- JONES, C. S. (1999), Developing financial accountability in British acute hospitals. *Financial Accountability & Management*, 15, 1, p. 1-20.
- JUCIUS, M. J. (1943), Historical development of uniform accounting. *The Journal of Business of the University of Chicago*, 16, 4.
- KERSHAW, R. (2000), Using TOC to "cure" healthcare problems. *Management Accounting Quarterly*, 1, 3, spring, p. 1-7.
- KURUNMÄKI, L. (1999), Making an accounting entity: the case of the hospital in Finnish health care reforms. *European Accounting Review*, 8, 2, p. 219-237.
- KURUNMÄKI, L. & MILLER, P. (2008), Counting the costs: the risks of regulating and accounting for health care provision. *Health, Risk & Society*, 10, 1, p. 9-21.
- LAPSLEY, I. (1993), Markets, hierarchies and the regulation of the National Health Service. *Accounting and Business Research*, 23, 91A, p. 384-394.
- LAPSLEY, I. (1996), Health care reforms: solutions or problems? *Financial Accountability & Management*, 12, 2, p. 83-87.
- LAPSLEY, I. (2001a), The accounting-clinical interface: implementing budgets for hospital doctors. *Abacus*, 37, 1, p. 79-109.
- LAPSLEY, I. (2001b), Accounting, modernity and healthcare policy. *Financial Accountability & Management*, 17, 4, p. 331-50.
- LAWSON, R. A. (2005), The use of activity based costing in the healthcare industry: 1994 vs. 2004. *Research in Healthcare Financial Management*, 10, 1, p. 77-94.
- LEMARCHAND, Y. (1996), Pouvoirs et normalisation comptable: l'exemple de l'uniformisation des méthodes de calcul des coûts 1927-1947. *Pouvoir et gestion, collection histoire, gestion, organisations*, Toulouse, Presses de l'Université des Sciences Sociales.
- LEMARCHAND, Y. (2004), Idéologies et comptabilité: l'exemple français de l'uniformisation des méthodes de calcul des coûts. 1927-1947. *De Computis*, 1, dec.
- LEMARCHAND, Y. & LE ROY, F. (1998), L'institutionnalisation d'une pratique de gestion: introduction de la comptabilité analytique en France. *19e congrès AFC*.
- LEMOYNE DE FORGES, J.-M. (2005), Rapport de synthèse. *Revue Générale de Droit Médical*, hors série, Services de santé et concurrence, p. 121-127.
- LENGYEL, S. J. (1949), Standardised cost accountancy considered internationally. *Accounting Research*, july.
- LLEWELLYN, S. & NORTHCOTT, D. (2005), The average hospital. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 6, p. 555-83.

- MEYSSONNIER, F. (2001), Le calcul des coûts de revient dans la sidérurgie (de la seconde guerre mondiale à la nationalisation). *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mars.
- MITCHELL, F. & WALKER, S. P. (1997), Market pressures and the development of costing practice: the emergence of uniform costing in the UK printing industry. *Management Accounting Research*, 8, 1, p. 75-101.
- MOST, K. S. (1961), *Uniform cost accounting and the classification of accounts*, Gee and company, London.
- MOUGEOT, M. (1999), *Régulation du système de santé*, Conseil d'Analyse Economique - La Documentation française.
- MOUGEOT, M. (2000), La tarification hospitalière: de l'enveloppe globale à la concurrence par comparaison. *Annales d'économie et de statistique*, 58, p. 196-213.
- NOBRE, T. (2001), Management hospitalier: du contrôle externe au pilotage, apport et adaptabilité du tableau de bord prospectif. *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 7, 2, p. 125-146.
- NOBRE, T. & BIRON, N. (2002), L'ABC à l'hôpital: le cas de la chirurgie infantile. *Finance, Contrôle, Stratégie*, 5, 2, p. 85-105.
- NORTHCOTT, D. & LEWELLYN, S. (2003), The 'ladder of success' in healthcare: the UK national reference costing index. *Management Accounting Research*, 14, 1, p. 51-66.
- OFTTEL (1996a), *Long run incremental costs: the bottom-up network models*, version 2.1.
- OFTTEL (1996b), *The methodology to calculate long run incremental costs*, NERA.
- OFTTEL (1996c), *Oftel documents relevant to incremental costs*.
- POLLITT, C., HARRISON, S., HUNTER, D. & MARNOCH, G. (1988), The reluctant managers: clinicians and budgets in the NHS. *Financial Accountability & Management*, 4, 3, autumn, p. 213-233.
- POWELL, L. M. (1926), Typothetae experiments with price maintenance and cost work. *The Journal of Political Economy*, 34, 1, feb, p. 78-79.
- RAYBURN, F. R. (1991), The Cost Accounting Standards Board: its creation, its demise and its reestablishment. in GRAVES, O. F. (Ed.) *The costing heritage: studies in honor of Paul Garner*, Academy of Accounting Historians.
- ROBINSON, R. (1996), The impact of the NHS reforms 1991-1995: a review of research evidence. *Journal of Public Health Medicine*, 18, 3, p. 337-342.
- ROSS, T. K. (2004), Analyzing health care operations using ABC. *Journal of Health Care Finance*, 30, 3, spring, p. 1-20.
- SANDERS, T. H. (1923), Present status of uniform cost accounting. *Harvard Business Review*, 1, 2.
- SHLEIFER, A. (1985), A theory of yardstick competition. *RAND Journal of Economics*, 16, 3, p. 319-327.
- SOLOMONS, D. (1950a), Uniform cost accounting - a survey (part I). *Economica*, 17, 67.
- SOLOMONS, D. (1950b), Uniform cost accounting - a survey (part II). *Economica*, 17, 68.
- SOLOMONS, D. (1952), The historical development of costing. in SOLOMONS, D. (Ed.) *Studies in Costing*, London, Sweet & Maxwell.
- STEVENS, W. H. S. (1925), What has the Federal Trade Commission accomplished? *The American Economic Review*, 15, 4.
- UIT (2001), *Tendances des réformes dans les télécommunications - réglementation de l'interconnexion*, 3e édition.
- VINCENT, G. (2003), T2A: enjeux de la réforme et positions de la Fédération Hospitalière de France. *Regards de la FHP*, 21, décembre, p. 9-10.
- WHITING, G. (1926), Uniform accounting in a trade association. *The Accounting Review*, 1, 1.
- WINERMAN, M. (2003), The origins of the FTC: concentration, cooperation, control, and competition. *Antitrust Law Journal*, 71.

